

## 〈論文〉

# SHM会計原則の研究(1)

## —SHM会計原則とペイトン・リトルトンの会計基準—

成 瀬 継 男

## 目 次

- 一 会計に対する基本認識
- 二 資本と利益の区分概念
- 三 保守主義会計に対する認識
- 四 損益計算に関する認識
- 五 むすび

### 一 会計に対する基本認識

会計思想の第一人者であるユーは、「すべての研究分野は、概して、事実上経験的であり、ある経験的研究分野は、現象（すなわち、全環境の一部面）を扱うものである。」（S.C.ユー 会計理論の構造 久野光郎監訳 3頁）と研究アプローチを規定する。会計学の場合にも、実在世界の特定現象、つまり、会計実務・実践を論理的に体系化することが研究分野となろう。しかしながら、会計学を科学・学問として認識するならば、知識の概念による構成、つまり、理論体系によって構成されなければならないのである。理論とは、高度の確実性をもって事象を検証する能力であり、一般現象を特定化する論理プロセスの命題である。その際に、はじめて、理論が実務を組織的、体系的に統一するための齊合力が与えられることになる。だが、一般に認められた統一的な会計実務の定型は存在していないといわれている。しかし、会計実務が合理的で健全であるためには、客観性と普遍性をもった精緻な理論による強固なサポートが必要となるのである。それ故、実務と理論は車の両輪のごとくであらなければならないの

であるが、ときには矛盾し、反発し合うことがある。そこで、SHM会計原則とペイトン・リトルトンの会計基準によって、この問題を考えてみたい。両書は、会計の基本認識に対して、極めて対照的で示唆に富んだ在り方を示している。会計学が社会科学の一分野であることは、一般に認められているが、実務や慣習を重視する経験科学であるのか、純粋な理論科学であるのかというテーマは、いまだ終結されていない。このことは、会計学を研究するものにとって、きわめて重要なことである。これを突き詰めていくと、実務・実践を重ずるか、理論を重視するかを選択の問題に係わってくる。しかし、このテーマに対しては、容易に解決をみいだすことはできないであろう。なぜなら、会計の背景には常に実務・実践が存在し、精緻な理論や計算方法を拒絶しかねないからである（例えば、減価償却における償却基金法など）。実務・実践を重視すれば、会計学は社会科学としての存在価値を失いかねないであろう。この両書は、幸いに、この問題の解明に最も適する内容と体系を有している。この権威ある両書を手がかりに、この問題を繙いてみよう。

まず、SHM会計原則とは、T.H.Sanders, H.R.Hatfield, U.moore, 3教授の「A Statement of Accounting Principles, 1938」（SHM会計原則 山本繁 勝山進 小関勇共訳 同文館。以下、SHM会計原則という）のことである。一方、ペイトン・リトルトンの会計基準とは、W.A.PatonとA.C.

Littleton共著の「An Introduction to Corporate Accounting Standards, 1940」(会社会計基準序説 中島省吾訳 森山書店。以下、略してペイトン・リトルトンの会計基準という)のことである。この両書は、会計学および会計原則の分野においては不朽の名著といわれているものであるが、その会計に対する考え方、思想・哲学はまさに正反対の立場にあるといってもよいであろう。

SHM会計原則は、アメリカ会計士協会(American Institute of Certified Public Accountants 略して AICPA)が上記のサンダース、ハットフィルト、ムーア、3名の当時アメリカにおける会計学の代表的な学者に会計原則に係わる調査・立案を要請し、その原案として報告されたものである。この著書は当時、成分化されたものではないが、会計実務・実践の中で、一般に認められていた原則(General Accepted Principles)を体系化し、理論化したものといわれている。いわば、実務・実践によって築かれた会計慣習を整合化したものといえよう。

これに対して、ペイトン・リトルトンの会計基準は、アメリカ会計学会(American Accounting Association 略してAAA)より1936年6月に発表された「A Tentative Statement of Accounting Principles Affecting Corporate Reports」に対する各種の批判に対して、その根底にあるコンセプトを、より明確にするために書かれた、すぐれた学術的な研究書である。この著書の中で、ペイトン・リトルトンはAccounting Principles(会計原則)の代わりにAccounting Standards(会計基準)という用語を用いている。なぜ、会計基準という用語を用いたのであろうか。

両教授によれば、「原則という言葉では、一般に会計の様な人間用役による制度に於ては存在しえない普遍妥当性と恒久性とを示唆することになろう。したがって、この小冊子に

於いては原則という言葉は若干控えて用いられ、有用な会計基準という考え方が強調されている。」と説明されている。そのため、会計手続および会計処理の在り方を示す指導基準という意味に理解される。それ故に、会計基準は会計実務や会計実践をコントロールするものではなく、実務・実践の最良の指針として機能すべきものであり、よき会計実践の指導性を示すものとして、認識されることになろう。さらに、両教授は「系統的に示された基準は必ずしも一般に受入れられている実践慣行と一致しないことを銘記せねばならない。」として、SHM会計原則や、わが国の企業会計原則とは異なる見解を明らかにしている。

この基本認識に対して、SHM会計原則は「一般に認められた会計原則の集成が存在すると信じられている。会計原則は成文法(Written Law)ではなく、従って、成文化されなかったことも事実である。会計原則は、諸勘定と財務諸表、論文および他の専門的な意見の資料に求められなければならない。」と認識している。つまり、法律でいうならば慣習法の尊重であろう。慣習とは日常的な行為や意識の積重ねによって形成されるものであるから、きわめて遵守し易いものである。

すなわち、SHM会計原則のいう一般に認められた会計原則とは、会計実務や会計実践が年月の経過によって徐々に集約され、選択され、合意されて会計慣習が形成されたものという認識である。この会計慣習に合理的な体系と理論を与えることによって、会計原則が形成されるという認識に立つのである。つまり、会計慣習には多くの会計実践や会計経験が蓄積されており、多分に会計における客観性も充足されていると考えるのである。この慣習を科学的に究明し、理論的に体系化することによって、会計原則が成立すると認識するのである。それ故に、会計慣習はけっして非合理的なものではない、という見解に立

っていることになる。

これに対して、ペイトン・リトルトンの会計基準は「通則を法典化しようと試みるのは無益であり、また、それが試みられたとしても、すべての型の企業が一つの方法に帰することを望むのは愚かである。」と厳しく対立することになる。この両者の相異は、やはり、会計を理論科学とみるか、実務や慣習をも加味した経験科学とみるかによる基本的な会計認識観の相違であろう。ペイトン・リトルトンは、一般的に認められた会計慣習は、結局、最大公約数的なもので、真の会計の在り方にはなりえないという見解に立っているのである。

また、会計原則の本質に対して、SHM会計原則は「誰しものが認め、そして、経済学者が厳密な正確さで規定せんと試みている資本と利益との区別は、会計の基礎を成すものである。ある特定の企業における資本と利益との区別をできるだけ有効に、しかも、効果的に維持することが、会計士の活動と会計の職能を決定する究極目的である。」と述べている。この目的によって作成された財務諸表は、企業経営の遂行や企業の多くの利害関係者の利害を適切に調整することになるとみているのである。例えば、出資者は適切な利益の配当を得ることになるし、国は公正な税を徴収することになるし、従業員は適正な給料を得ることになる。

他方、ペイトン・リトルトンの会計基準は「財務諸表を作製しまた解釈するにあたっては、会計諸基準の首尾一貫した体制が判断の基盤として役立つことを必要とする。会計諸基準は組織的で脈絡あり、公平で非個人的であると共に、観察可能な客観的事態に適合していなければならない。」と論ずる。それ故に、会計基準はすべての会計実務・実践の首尾一貫した基準であるとともに、組織的で公正で、観察可能な客観的規範でもなければならないという二面的な性格を有することになる。

また、会計原則および会計基準は経済や法律その他の社会的制度の進歩・発達に対応しなければならない。その結果、いつの時代にも適合できうる状況適応力や客観的な認識力が要請されよう。さらに、会計原則および会計基準は規範的な理念性と指導性をもち、公平で公正なものでなければならない。したがって、会計原則および会計基準は多角的および多面的な役割が要請されるのである。それ故に、会計原則および会計基準はハイグレードな理論性と的確・適正な実務・実践に対する指導性が要請されることになる。両者によって、より高度な会計理論と会計実務が形成されることになるのである。

## 二 資本と利益の区分概念

SHM会計原則は、資本と利益との区分が企業および会計にとって最も基本的に要請されるので、その用語の内容を明らかにしなければならないとして、資本と利益を次のように定義している。

資本とは「所有者がその利用を通して、さらにヨリ以上の富を獲得することを期待する富の蓄積分を意味する。企業の資本は、固定および流動的なものを含めてすべての財産ないし資本から構成されている。」と位置づけている。また、狭義の意味において、資本とは「上記に定義したように財産または資本のうちの所有者持分であるとみなす。この狭義の資本は、負債として表示される借入資本を除外する。さらに、狭義の資本は、(a)拠出資本と(b)収益または営業活動からの不可分とに分けられ、これらの二つの部分は、資本金および剰余金という用語のもとに表されている。」と規定している。

他方、利益については「利益は、資本的な富の使用およびサービスの提供から生じた富の増加分である。」と意義づけ、狭義の利益については「この増加分のうち所有者の持分のことである。これは損益計算書における純利

益 (net Income) として定義されることが要求されている利益である。」と述べている。

資本と利益との区分は、わが国の企業会計原則のお手本となったものである。すなわち、企業会計原則・一般原則三に「資本取引と損益取引とを明瞭に区分し、特に資本剰余金と利益剰余金とを混同してはならない。」と規定されているものである。資本取引とは、投下資本そのもの、いい変えるならば、企業に投下された資本価値そのものの増減に関する取引である。さらに、株式払込剰余金、減資差益、合併差益など資本準備金の他に、資本助成を目的とする建築助成金や債務免除益、貨幣価値変動に基づく保健差益などの、その他の資本剰余金も含まれる。これに対して、損益取引とは、企業が経営目的を達成するために発生する費用または収益に関する取引である。つまり、資本取引を除く、すべての企業会計における取引は損益取引ということになる。

資本剰余金は資本取引から生じた剰余金であり、利益剰余金は損益取引から生じた剰余金であると、企業会計原則注解〔注2〕で規定されている。それ故に、利益剰余金の源泉は損益取引であり、経営目的を達成する取引ということが出来る。この点に関して、SHM 会計原則は「このように資本を、ある一定時点において存在する富の蓄積と考え、さらに、利益を企業の経営活動によって生ずる富の増加の流れとして考えるのが便利である。」と論じている。そして、具体的には、「企業の所有者による追加投資、または債権者による追加貸付から生ずる企業の富の増加は、資本の増加であるが、利益ではない。同様に、同じ資本財の貨幣数値の再評価および資本財の実質上の増加は、狭義の資本の増加であるが、利益ではない。」と資本取引から利益は生じないことを明らかにしている。さらに、利益は「通常財貨またはサービスをその原価以上のより高い金額で販売することから生ずる。」と、損

益取引から生ずるものであることを規定している。

このことを、具体的に販売企業に例をとって考えてみよう。ある商品販売会社において、商品1,000万円を仕入れ、それを1,500万円で売却したとする。その間に、人件費その他の費用が300万円かかったとすると、利益は200万円ということになる。この200万円が前期の繰越利益金と加算され、当期の未処分利益金となる。この金額が株主総会で利益処分の対象となり、配当金や積立金、利益準備金などが確定される。この間に、資本金1,000万円を増資したとしても、それは資本取引となるので、当期の利益には一切関係がないことになる。したがって、利益剰余金はあくまで損益取引を源泉としていることになるのである。

それに対して、資本剰余金は例えば、減資差益のように、企業が累積赤字の填補のために資本金を減資した結果、算出される差益であるから、会計目的からみて利益になるはずがない。これも具体的にみてみよう。ある企業が損失9,600万円を填補するために、10,000万円を減資したとすると、400万円の差額がでることになる。だが、これはけっして利益ではない。会計目的からみて資本を修正しただけで、利益がでてくるはずがないのである。しかし、実際に400万円の差額が残ることになるので、資本の修正とみなし資本剰余金として計上されるのである。では、9,600万円だけを減資するとよいのではないかという疑問が残る。しかし、社会的にみても、また、株主に対する配当計算などの手続上の煩雑さからみても、資本の額は区切りのよい金額にならざるを得ないのである。

資本と利益の峻別は、わが国の企業会計原則注解〔注2〕に「両者が混同されると、企業の財政状態および経営成績が適正に示されないことになる。」と規定されている。しかしながら、戦前から戦後、わが国の企業会計原則が制定される頃まで、会計実務上では、こ

の区分が明確に行われずに、両者を混同して「商法上の資本金の増加以外の原因による正味資産の増加は、すべて利益であって課税の対象となる。」と考えられていたのである。しかし、これは企業本来の利益ではなく、投下資本の一部修正と考えるべきものである。この点、黒沢教授は「資本の移転によって利益は生じないという命題は、最も重要な会計原則の一つである。」(黒沢清 近代会計学 299頁)と論じている。したがって、これを企業本来の利益と混同して会計処理を行えば、結果的に資本の払戻ということになり、企業会計を歪めることになる。このような制度的な違いがあるからこそ、取引源泉に基づく明確な区別が必要となるのである。また、一方では、このような区別があってこそ株式会社会計が成立するのである。

他方、ペイトン・リトルトンの会計基準は、出資と経営の分離という株式会社の所有関係を社会制度の問題として考えているのである。それ故に、会計技術的な捉え方ではなく、社会制度的に認識することになるのである。ペイトン・リトルトンは「会計の重要性は会社の発展とともに増大した。会社形態が生み出した結果の一つは大企業における所有と経営の分離という傾向であった。」と認識する。企業は、その経営規模が拡大していくと、所有と経営の分離が行われ、出資者である資本提供者と企業経営に責任をもつ経営者とは分離される。そして、企業そのものが一つの法律的人格 (Legal Entity) を持って経営活動を遂行するような形態となる。

このことによって、企業が経営活動の一環として行う信用の授受や財産の所有あるいは広義の商取引などの行為が、理論的に正当性をもつことになる。この概念は、各種の法律などからもサポートされ、一種の社会的制度として確立されていることになろう。また、この概念は、会計的には企業という会計単位を設定し、その範囲内で会計行為を行うとい

う場所的な限定を意味することにもなる。ペイトン・リトルトンの会計基準は「企業は一般に実体、すなわち基金を提供している当事者から別個の、これと区別された、それ自体独立した一つの制度である。そして、企業の会計諸記録や計算諸表が、その所有者・社員・出資者またはその他の関係者もしくは諸グループのものでなく、その企業実体の会計諸記録および計算諸表であることは、ほぼ自明のこととなってきている。」と的確に指摘している。このことは、企業が独立した実体概念、独立した制度、それも社会的制度として認識されなければならないことを意味している。

したがって、企業は株主や社員の集合体ではなく、それから独立した別個の組織体であり、会計行為はその組織体の立場から行われることになる。本来的には、企業実体の概念は、資本主の家計から分離・独立したということから生成したものである。そして、株式会社制度の発達による資本調達確立、それにとまなう企業規模の拡大、株式持分の分散化、金融機関の発展による他人資本の増大など経営史的な発展過程も、この理論の確立に大きく作用しているのである。ここで、企業実体における主体概念について考えてみたい。会計主体は会計の客体に対応する概念で、会計手続や会計処理などの会計行為を行う場合の主体は誰れであるかを究明する概念である。会計を行う主体は組織体としての企業であり、その企業体に対して各種の会計行為あるいは会計実践を行うことになる。しかしながら、この理論の前提条件として、組織体としての企業が出資と経営の分離が行われているという仮定が必要になるのである。

ペイトン・リトルトンの会計基準は「出資者持分が分離され、また分散された状況のもとにあって、会計の任務は必然的に拡大された。資料を記録して、事業主的経営者の用に供することに加えて、不在出資者に情報を供するという機能が生まれた。このような発展

は、会計基準の必要性を著しく増大するに至った。」と論述する。大規模企業のみではなく、種々な企業形態においても、出資者が唯一の利害関係者ということではないであろう。企業は多数の出資者や利害関係者から資本（他人資本を含む）を集めているので、多数の出資者に対して経営責任を負うことになる。それ故に、企業は多数の出資者に信頼しうる適切な会計情報を提供しなければならない責務を負っていることになる。よって、信頼しうる会計報告書の作成のために、客観的で整合性の高い会計基準の確立が必要となるのである。したがって、会計基準は「変わりやすい通則や技術のただなかで、公正な取扱いを計るための道標を供する責任を負うことになってくる。」と性格づけられている。

それ故に、出資と経営の分離にもとづいた組織体としての企業は、一つの社会的制度として認識されることになる。そして、それは単なる会計主体としてのみの企業体ではなく、企業をとりまく、各種の利害関係者の利害を調整する機関としての企業体ということになる。産業や経済の発展、さらに株式会社制度の発達によって、所有と経営一体論としての所有理論では、現実的にも対応できなくなってきたので、利害関係者の利害が整合できなくなったのである。そのために、会計には多くの社会的な利害関係者の利害を調整する機能が必要となり、このことが会計の大きな役割になってきたのである。

企業体と、その利害関係者との社会的関係は「取引」関係として理解されなければならないであろう。具体的に個々の利害関係者と企業体とをみていくと、株主と企業体との関係は、資本の提供と配当の支払いという資本提供取引と理解される。従業員と企業体との関係は、労働力の提供と給料・賃金の支払いという雇用取引と理解される。銀行などと企業体との関係は、融資と利息の支払いという貸借取引と理解される。顧客と企業体との関

係は、商品の販売と代金の回収という通常の商取引と理解される。その他の利害関係者も、なんらかの関係で企業体と取引関係が存在することになる。そこで、企業体は、すべての利害関係者の利害調整の場としての社会的な責任を、公正な会計報告書の提示という形で、果たさなければならないのである。この点に関して、ペイトン・リトルトンの会計基準は、その冒頭で「会計の目的は、企業に関する財務上の資料を経営者、出資者および公衆の要請にかなうように蒐集編成して提示することにある。」と、会計の目的概念を明確に指摘している。

### 三、保守主義会計に対する認識

SHM会計原則が発表されたのは、1938年であるが、当時においては、1929年の経済恐慌の経験から、会計における楽観主義的な考え方は嚴重にいましめられていた。このような社会的状況から、会計における保守主義 (Conservatism in Accounting) が強く要請されていたのである。では、会計上の保守主義とは何であろうか。SHM会計原則の要約 (Summary of Accounting Principles) では、「不利な偶発的損失の発生が予想される場合は、判断を必要とする項目については、一般に保守的な処理を行うことが要求される。」と規定されている。一般的には、保守主義会計の本質は「予想の収益（利益）は計上すべからず、予想の費用（損失）は計上すべし。」というイギリスの伝統的な会計慣習を基盤としている。それ故に、保守主義に対して、サルモンソンは「営業上の危険を評価するさいに行使される判断の質であり、そしてこの判断は、記録された資産のうえに起こりうる損失にたいして、ならびに負債の決済にさいして、合理的な準備を要請するものである。」(サルモンソン 現代会計学 松尾憲橋訳 69頁)と規定する。

この考え方は、会計上の過大な利益計上は

避けるとともに、企業の内部蓄積をふやし、企業財政の健全性を確立することにある。もちろん、当時といえども、過度な保守主義は認められていたわけではなく、会計手続や会計処理に判断を必要とするケースやアイテムについてのみ、認められていたのである。具体的に保守主義会計は、資産の過小評価、負債の過大評価、収益の繰延、費用の見越計上などの方法がとられていることになる。しかし、当時でも意図的な資産の過大評価や収益の過大評価などは認められていたわけではない。SHM会計原則も「資産または収益の過大表示は大きな誤りであるが、他方、過小表示は反対すべきものではなく、かえって実行で示す徳であると一般にいわれている考え方である。」と述べている。たしかに、収益の繰延と費用の見越計上のように、複式簿記の原理的な構造に組込まれているケースなどは認めざるをえない。だが、過小表示が徳であるという考え方には全面的に賛成しかねるものがある。

保守主義の会計思想は、実務や実践の側からの強い要請によって認められたものであるから、無制限に許されるものではない。それは「不利な偶発的損失の発生が予想される場合」にのみ、保守主義会計が適用されることになる。そのような場合でも、わが国の企業会計原則・一般原則六では、「これに備えて適当に健全な会計処理をしなければならない。」と規定されている。この2つの条件によって、過度な保守主義に陥らないように歯止めはかけられていることになろう。

SHM会計原則によると、保守主義表示の長所として、次の3項目を上げている。

1.「弊害は過大表示よりも過小表示の方が少ないという一般的な確信は、正直な人々にとっておそらくは真実である」。この一般的な確信は、おそらく、多くの人々のコンセンサスであろう。善良な経営者の常識的な経営感覚でもあろう。

2.「多くの、しかも実在する例外があるが、会計の必要な判断を下す場合に、楽観主義の立場に立てば誤りを犯しやすいというより共通な傾向にある。この傾向を補うために、他の悲観主義の立場を強調することが要求される」。この考え方は、会計内容の楽観主義的な立場は避け、むしろ適度な悲観主義の方が企業財政に対して弊害が少ないという意味であろう。過大表示の傾向にあるときは悲観主義の立場を強調し、反対の方向にあるときは楽観的な面を強調することになるのであろう。しかしながら、この考え方と真実性の原則との関係は、どのように理解したらよいのであろうか。

3.「多くの指導的な銀行家、法律家や事業家たちは、財務諸表の計算的な正確さに傾倒する余りに間違いを犯し、その事柄の広範囲な側面を見逃す結果になりがちであると考えている。経験の豊富な人々は、政治的、社会的、経済的な効果が明確に予測できない損失が生ずることを知っている」。この考え方は、会計事象の本質を的確に把握している。つまり、企業経営には予測できない不測の自体が起こりうるので、起こる前に何らかの準備が必要となるのである。そのため、財務諸表は会計事象を客観的に反映しながら、偶発事象にも対応しなければならないのである。しかし、財務諸表は記録と慣習と判断との総合的表現であるといわれるように、財務諸表の数字は絶対的なものではないのである。事実と慣習と判断とがまざり合った数字にすぎないのである。すなわち、数字の背後には多くの見積りや推測が潜在しているからである。それ故に、SHM会計原則は、正当な偶発事象に備えるために、正確な測定はできなくとも、準備金を用意すべきであることを指摘している。

次に、SHM会計原則における保守主義会計の具体例をみてみよう。

### 1. 無形固定資産

SHM会計原則は、「のれんのような無形固

定資産の償却については、たとえ実質的なのれんの存在が認められる時でさえ、ほとんど何の反対論も生じない。のれんに対する一般的な不信はのれんが、将来の収益に対する過大な期待で資本化することを広く取扱われてきたことに関する認識から、貸借対照表にのれんを記載しなければより健全に見えるというかなりの一般的な意見が残っている。」と規定する。のれんのコンセプトは、一般的に、同種同業の企業の正常収益力に比べて、超過収益を生む源泉と定義されている。相当の年数を経た企業が、立地条件の有利性やスタッフの優秀性、あるいは仕入商品や販売商品が安くて良い商品であること、また、商号および商標が広く知れわたっていること、すなわち、総合的にブランドが高いことなどの原因を有することによって、のれんが発生するのである。これらの有利性を長期間継続し維持していくならば、同種の企業に比べて超過収益を生み出すことになる。

のれんの問題において重要なことは、のれんの評価であろう。自己発生しのれんを資産計上するにしても、その客観的な評価はきわめて困難である。それ故に、企業会計原則では、のれんが資産計上されるのは、企業の買収・合併などの有償取得のみに限定されている（企業会計原則注解〔注25〕）のである。なお、のれんの償却の問題は、償却説と償却不要説との対立が長く存在していた。つまり、その対立は、取得したのれんをそのまま同一価額で据えておくか、有形固定資産のように每期、継続して償却していくかという問題である。このテーマは、従来より種々な論争があったが、現在では償却説が定説となっている。わが国の商法第285条17において、「暖簾ハ有償ニテ譲受ケ又ハ合併ニ因リ取得シタル場合ニ限り貸借対照表ノ資産ノ部ニ計上スルコトヲ得、此ノ場合ニ於テハ其ノ取得価額ヲ附シ其ノ取得ノ後ノ5年内ニ毎決算期ニ於テ均等額以上、償却ヲ為スコトヲ要ス」と規定されて

いる。強制法規である商法も償却説を採用していることになる。

## 2. 有形固定資産

SHM会計原則は、「有形固定資産の表示、およびその結果としての収益の表示における保守主義は、大部分が減価償却と維持に関する方針の結果である。そして、それは単に、これら資産についてより多くの金額が他の者の必要と考えている以上の額を収益に対し賦課されてきたということを意味している。」と規定する。この考え方のポイントは、減価償却費や維持費を多く計上し、収益に賦課することによって、内部リザーブを多くするという論理である。つまり、有形固定資産の保守主義的な処理は、減価償却費を多く計上することを要請しているのである。その場合に、減価償却は定額法よりも定率法を選択することになるし、償却期間も早期償却を選択し、残存価格も小額に見積ることになろう。実務的にも、減価償却によって内部蓄積を増減させるケースが多々みられるのである。

## 3. 流動資産

SHM会計原則は、「流動資産の表示に関する未解決の分野は、通常、固定資産の場合より少ない。なぜならば、流動資産は、現在、一般に実現可能価額以上に表示されるものでないからである。それにもかかわらず、解決すべき同種の疑問がある。」と規定する。たしかに、流動資産の評価は固定資産の場合よりも問題は多くない。流動資産の評価で問題となる点は、有価証券と棚卸資産であろう。わが国の企業会計原則・貸借対照表原則五Bにおいて、「有価証券については、原則として購入代価に手数料等の付随費用を加算し、これに平均原価法等の方法を適用して算定した取得原価をもって貸借対照表価額とする。ただし、取引所の相場のある有価証券については、時価が著しく下落したときは、回復する見込があると認められる場合を除き、時価をもって貸借対照表価額としなければならない。」と



規定されている。すなわち、一時的所有の市場性ある有価証券については、低価主義が認められていることになる。低価主義は、保守主義会計の典型的なものである。

#### 4. 棚卸方針

SHM会計原則は、「基準在高法のような、棚卸方針は、原価あるいは時価の範囲内で棚卸資産を記帳する通常の基準をあからさまに無視したものである。次に指摘するような長期的見解がとられている。すなわち、低い点が棚卸基準価格として選ばれ、そして、この点より高い時価の高低は、基準棚卸高に関して無視されており、ほとんどすべての場合、棚卸資産は原価または時価のいずれか低い方の金額よりもずっと低い額で貸借対照表に表示され、そして、このことは好景気、不景気の期間をこえてある程度利益の平準化をもたらすものである。」と規定する。棚卸資産については、わが国では、貸借対照表五Aにおいて、「ただし、時価が取得原価より著しく下落したときは、回復する見込があると認められる場合を除き、時価をもって貸借対照表価額としなければならない。」と規定され、これも低価主義の適用が認められている。

では、低価主義 (Cost or market Whichever is Lower Basis) とは、どのような方法であろうか。文字通り、原価 (Cost) と時価 (Market) のうち、いずれか低い方の金額で評価するという方法である。棚卸資産は基本的に取得原価で評価することは当然であるが、経済変動によって時価が原価より下落した場合には、時価によって評価することができる。また反対に、原価が時価よりも低いときは、原価で評価することができる。そのため、この方法は、いずれにしても棚卸資産を低い価額で評価することになる。したがって体系的な方法というより、原価主義と時価主義との折衷方法ということになろう。そして、この方法によると評価損は計上されることになるが、評価益は計上されないことになる。

そのため、コンサーバイズムの見地から、実務において広く採用されている。低価主義の長所は、デフレ期に原価主義による過大評価を防ぐとともに、インフレ期に時価主義による未実現収益の計上を防ぐことができることである。しかし、理論的には評価基準としての一貫性を欠くという短所も存在する。

#### 5. 偶発損失準備金

SHM会計原則は、「多少とも切迫した、確実に発生のおそれのある特定の偶発損失に対して準備金を設定しなければならないということは、十分に確立したルールである。この場合に、準備金の金額と偶発損失の性格を報告することが望ましい。かかる表示をしなければ準備がなされている偶発損失を不当に増大せしめることになるだろう。」と規定する。では、偶発損失とは何であろうか。伝統的に保守主義会計を重視するイギリス会計基準書第2版によると「決算日現在において存在する状態であって、その最終結果は不確定な将来事象の発生または不発生によってのみ確認される。偶発利得または偶発損失とは、偶発事象からもたらされる利得または損失をいう。」

(田中弘 原光也訳 151頁)と定義されている。

したがって、偶発債務はまだ債務に至っていないが、将来、特定の事象が発生した場合に、現実の債務となるものをいうことになる。また、この将来事象による損失を偶発損失という。具体的には、保証債務、手形裏書義務、損害賠償義務などがあり、SHM会計原則は、これらに対して、リザーブを要請していることになろう。しかし、わが国の企業会計原則注解〔注18〕では、「発生の可能性の低い偶発事象に係る費用または損失については引当金に計上することはできない。」と、偶発損失のリザーブの設定には消極的な姿勢を示している。

#### 6. 利益の隠蔽

SHM会計原則は、「以上述べたすべての例

は、意見の相違は許容されるべき範囲内のものである。故意の過小表示や利益の隠蔽に相応するような種々のやり方が残されている。その一例は、アメリカよりもイギリスにおいて、ヨリ一般的な実務となっているが、帳簿上には一般に認められた方法で得た利益の金額を示し、他方、公表する財務諸表には、ヨリ少ない金額を示すものである。さらに、もっとも一般的な方法は、貸借対照表における棚卸資産額を引き下げのために、元帳に示された金額より低くする。また、剰余金の一部を帳簿上において分離し、貸借対照表では、分離した金額を支払債務勘定と一緒にして表示することである。」と例示する。利益の隠蔽は、主に棚卸資産や固定資産の評価によって行われるケースが多い。具体的に考えてみよう。

資産総額10億円、負債、資本の合計額が9億円の会社の純利益は1億円である。この10億円の資産を12億円と内部評価すれば純利益は3億円となる。反対に、この10億円の資産を8億円と評価すれば純損失1億円が計上されることになる。したがって、資産を過大評価すれば、架空利益が算出されることになるし、過小評価すれば純利益はその分だけ過小に算出されることになる。過大評価による純利益の増加は蛸配当などの源泉となり、その他に法人税や賞与などを考慮すると、会社の財政を根底から危うくすることになる。また、過小評価による純利益の減少は利益を隠蔽することになり、秘密積立金の源泉となる。

SHM会計原則も「利益の隠蔽は、秘密積立金の設定として指摘される。先に示した保守主義のこれ以外の例は、一般に会社および会計士の熟慮した判断に基づくものであって、このような場合に秘密積立金という用語は正しくはない。」と述べ、秘密積立金の計上は認めない。そのため、熟慮した判断に基づく保守主義会計のリザーブと利益の隠蔽による秘密積立金とは異なるものという認識に立つの

である。そして、保守主義についての結論として、SHM会計原則は「あらゆる諸目的に対する適切な準備金が、主張されなくてはならない。すなわち、この準備金は健全な会計および会社の財政力の源泉として考えるべきものである。この範囲において、保守主義は推奨されるべきである。」と、健全な保守主義会計は奨励されるべきものという認識に立っているのである。

他方、ペイトン・リトルトンの会計基準は、「会計の目的も主題も、とかく過大または過小表示されがちである。会計をルーティン的な記帳にすぎないと片付ける者もあれば、事業活動を解釈し、またそれに影響を与えるように考案された質的な測定を会計に求める人もある。」と、会計における過大・過小表示の問題についての多様性を指摘している。そして、会計が現在のみならず未来に対する影響をも有していることも指摘している。そのため、会計は最高度の科学性をもつこと、いいかえるならば、客観性や論理性をもたなければならないと強調しているのである。

では、会計における客観性とは何であろうか。ペイトン・リトルトンの会計基準は「客観性とは、事実を個人的な偏見から乱すことなしに表現すること」と明確な定義を下している。そして、すべての会計は検証力ある客観的な証拠によって行わなければならないと論ずる。つまり、「事実複雑な経営活動が増加し、また企業経営と財政上の出資とが一層分離されるにつれて、さらに強化した。それゆえ、検証力ある客観的な証拠は、会計の重要な要素となり、信頼しうる情報を提供するという会計の機能を正当に遂行する上で必要な附属物となった。」と論じている。では、証拠とは何であろうか。ペイトン・リトルトンの会計基準では「真実を確かめ証明を行う手段である。」と述べ、また、検証とは「真実を打ち立てること、事実の正確さを試査すること」と定義している。したがって、検証力ある客

観的な証拠というコンセプトは、決して一元的なものではないのである。なぜなら、この概念の根拠となっている証拠は、その客観性の質の程度が同一ではないからである。それだからこそ、会計は最上の客観性の確立に努力すべきことになるのである。それゆえ、ペイトン・リトルトンの会計基準も、「最高度の客観性はこのような高度のものをうることで、ゴーイング・コンサーンの長期的な観点と相反しない限りは、最上のものである。」と結論づけているのである。

#### 四 損益計算に関する認識

SHM会計原則は、損益計算の一般目的として、「企業の全存続期間を各会計期間に区分することは、個々の特定の期間における企業利益を決定しなければならないという問題を提起した。この企業利益の決定は、会計のもとも重要な課題である。損益計算書は、この課題を達成しようとする一つの試みである。」と損益計算を性格づける。そして、その手続きとしては「まず第一に企業利益を決定する際に採用された手続を、第二に純利益そのものを開示する。」と規定し、損益計算書は、次の3項目を除いた自己資本の増減部分を表示するものと述べている。3項目とは、(a)株主または株主以外の者による追加出資、(b)拠出資本の払い戻し、(c)資本利得および資本損失その他の例外的な資本の増加および減少などを上げている。これらは、資本取引とみなされるものであるから、当然に純利益決定のプロセスから除外されることになるのである。

それ故、損益計算は、ゴーイング・コンサーンのもとにおける期間計算、つまり、期間損益計算であることを明らかにしなければならない。継続企業の前提のもとにおける期間損益計算は、過去・現在・未来における支出および収入との関連において、資産・負債・資本および費用・収益概念が成立する。資産の多くは過去の支出の結果であり、その価値

が費消されずに残留している部分である。負債の多くは過去の収入の結果であり、将来、金銭返済や役務提供などをしなければならないものである。資本は会計上では、資産総額から負債総額を差引いた差額概念である。また、費用の多くは、現在または過去の支出の結果であり、価値の犠牲部分である。収益の多くは、現在または過去の収入によって獲得された価値の増加部分である。

そこで、ゴーイング・コンサーン概念が企業自体にかかわる仮定ならば、会計期間の前提は会計技術上のコンベクションと考えることができる。会計期間を設定し、期間損益を確定することは、企業の多くの利害関係者から強く要請される。国は税金を株主は配当を得るだけではなく、経営者も企業実態を正確に把握し、将来の経営方針の樹立や経営管理の基本資料とすることができる。従業員はベース・アップなどの資料として、これを一つの判断材料にするであろうし、取引関係者は取引を継続するか否か、サービスが妥当であるか否かの判断材料とすることができよう。

したがって、このような定期的で規則正しい会計報告に対する強い要請が、継続企業の永続的な流れを人為的な期間限定計算として区分させることになる。しかしながら、これらの期間会計報告書は、当該企業における全経営活動の一定期間にすぎないものであるから、費用配分や収益の実現などの認識・測定においても絶対的な正確性を欠く恐れが生ずる。だが、複式簿記を前提とした会計理論および会計原則では、この方法がベストな方法と考えられている、というより他に方法がないからである。

ペイトン・リトルトンの会計基準は「企業活動の流れは長く継続するのを常とする。諸活動の最後の結果は未来にかかっている。しかし現在の色々の決定は最後の結果を待ってからというわけにはいかない。経営者、出資者、政府のすべての利害関係者団体はその進捗

度を測定するために折に触れて試験的な鑑定を必要とする。会計によってわれわれは、ある期間内にメーターを通して流れる費用と収益との期間的対応を通し、かかる試験的な鑑定をおこなおうと努めるのである。」と、期間損益計算のコンセプトを論じている。それ故、損益計算書は、継続企業の前提のもとで、当該期間における費用の総額と収益の総額とを対応表示することによって、純利益を源泉別に把握することを目的としていることになる。このことは、必然的に原価主義の採用とそれによる費用配分、それにともなう費用・収益対応、そして期間損益の算定、最後に期間利益の確定など、一連の会計手続の必然性を決定づけることになるのである。つまり、現在の会計理論の中心論理が構築されることになるのである。

SHM会計原則は、利益決定の一般原則として、次のA～Dの4項目を上げているが、Dは利益処分計算書に該当するものであるので省略する。

A.「すべての収益および費用は、それらが帰属する会計期間に正しく割り当てられなければならない。この方法において考察される会計期間の純利益は、正しく確定される。」と発生主義会計を規定している。では、発生主義会計とは何であろうか。わが国の企業会計原則・損益計算書原則－Aにおいて「すべての費用及び収益は、その支出及び収入に基づいて計上し、その発生した期間に正しく割当てられるように処理しなければならない。」と、発生主義会計を位置づけている。

しかしながら、発生主義を取り入れると、発生した期間に割当てられる費用・収益と、割当てられない期間外費用・収益が発生する。そこで、損益計算書原則－Aの後段において、ただし書きとして、「未実現収益は、原則とし、当期の損益計算書に計上してはならない。前払費用及び前受収益は、これを当期の損益計算から除去し、未払費用及び未収収益は、当

期の損益計算に計上しなければならない。」と規定しているのである。

実際に、企業が経営活動を継続して遂行する場合に、その大部分は現金の収入あるいは支出という形で行われている。販売企業を例にとれば、商品を現金で仕入れ、その商品を現金で販売する。その間に、人件費や販売費などを現金で支払う。経営活動の大部分は現金の収支で行われるのである。しかし、大部分ではあっても全部ではないのである。減価償却費や消耗損は現金の支出はともなわないし、もちろん、収入ではありえない。そこで、日常の経営活動の大部分は現金の収支で行い、決算期にその収入・支出を収益・費用に切りかえることになる。その際に、支出に基づいて費用が計上され、収入に基づいて収益が計上されることになる。費用・収益によるならば、企業の経営活動の全てを記録・計算・表示することができるからである。

ペイトン・リトルトンの会計基準は「費用は努力を代表し、収益は成果をあらわすものと考えられる。いろいろの費用は、財および、いろいろの用役が初めて取得された時から各種の再分類の過程を通して注意深く跡づけ、その生産物を販売するときに、関連諸原価－すなわち、それぞれの生産物の一部またはその生産物の生産期間と、技術的または経済的に関連するがゆえに、特定の収益部分と照応する諸原価－に関する情報を準備するという特定の目的のために行われるにほかならない。」と規定することになる。このことは、費用・収益対応の考え方である。費用・収益対応は、わが国の損益計算書原則－Cでは、「費用および収益は、その発生源泉に従って明瞭に分類し、各収益項目とそれに関する費用項目とを損益計算書に対応表示しなければならない。」と規定し、この原則を損益会計のフレームワークの中心として位置づけている。なお、費用・収益対応の概念とは、企業の経営活動によって獲得された成果（収益）と、そ

れに費消された努力（費用）を期間的に対応せしめて期間利益を把握することである。

この考え方は具体的には、発生主義によって認識・測定された費用と実現主義によって認識・把握された収益とを対応表示することである。この対応表示の関係は、いくつかの対応関係が考えられるが、期間的対応が主なものとなろう。期間的対応とは、一会計期間に属するすべての費用と収益のみを対応表示することである。当該期間の費用と収益のみを計上し、それによって期間損益を確定する。期間外損益は当該期間の損益計算に計上しない。つまり、期間外損益は、経過勘定科目などによって、貸借対照表に計上され、損益計算書には次期または次期以降に計上されることになる。具体的に、前払費用や繰延費用などの期間外費用があるが、前払費用はワン・イヤ・ルールによって流動資産と繰延資産とに区分される。繰延費用は、1年以上の長期前払費用と繰延資産とに区分される。これらを、さらに拡大解釈すれば、資産と費用とは期間の長短（1年）の差こそあれ、支出をもとにした「同質」のものと考えることができる。ここに、前払費用や繰延費用の資産計上の根拠があるのである。さて、この費用・収益対応によって、一定期間の企業努力とその成果が取引の歴史的な発生源泉別に把握されることになる。すなわち、適切な期間損益計算によって適正な経営成績が明らかにされることになり、同時にそのことは、会計の目的概念にも適うことになるのである。

B.「損益計算書は、株主・経営者・債権者・税務当局に対する情報のため、また、立法府およびその他の諸目的のために作成されるので、それらの会計実務は、最も信頼し得る、かつ有用な方法のなかで、これらの目的に役立つ最善のものである」。この概念は、わが国の企業会計原則・一般原則七の単一性の原則に該当するものであろう。単一性の原則は、財務諸表の形式または表示などに関する規定

であって、提出目的の相違によって、その形式や様式は異なっても、その内容は、すなわち、会計数値は単一でなければならないことを要請する概念である。つまり、報告目的の多様性によって、形式の多様性は認められることになる。だが、報告内容である会計数値は信頼し得る、かつ、有用な会計記録に基づいて作成されているかぎり、形式的には、単一性の原則が実施されているといえるよう。しかし、それぞれ異なった企業の利害関係者に適合した会計情報を提供しようとすれば、それぞれ異なった会計処理、手続が要請されることになる。この多様性が、それぞれの計算構造の中にある会計処理や手続に、間接的にでも影響を与えた場合に、本当の意味での単一性の原則が遵守されることになるのであろうか、疑問が残るところである。しかしながら、この概念の遵守は、情報化時代の現在の企業会計において、重要な意義をもつことになるのである。

C.「専門的な様式や用語は、正確性を得る上で有用性があるが、事実の明瞭な表示を妨げる場合には、こうした様式や用語に固執すべきではない。事実に対するより深い理解を導くと思われる場合には、損益計算書に関する有益な注釈が、いつでも必要である」。これは明瞭表示に関する規定であろう。わが国の企業会計原則でも、この考え方がとりいれている。すなわち、一般原則四に「企業会計は、財務諸表によって、利害関係者に対し必要な会計事実を明瞭に表示し、企業の状況に関する判断を誤らせないようにしなければならない。」と規定されている。これは明瞭性の原則といわれ、会計内容の明瞭な表示を要請する原則である。同時に、財務諸表の明確・明瞭な表示を要請する原則でもある。

つまり、わが国ではこの原則は、真实性の原則が計算数値の実質内容を規制するのに対し、主に計算数値の表示形式を規制する原則である。具体的には、損益計算書および貸借

対照表の区分配列、総額主義の原則の適用、注記事項の記載、附属明細表の作成の4項目に要約されるのである。この原則の背景は、企業目的の変化などにより企業の実態をより明らかにして、企業の多くの利害関係者に各種の「取引」を継続するか否かの基本的な判断資料を提供することにある。そのため、会計内容をでき得るかぎり明瞭に表示することが必然的に要請されるのである。この点、SHM会計原則でも、利益決定（損益計算）のための実質原則というよりは、むしろ、形式面を重視する形式原則とみているようである。だが、企業実態をより正確に示すためにも、明瞭表示は欠かすことができないものである。

ペイトン・リトルトンの会計基準は「会社会計の、信頼しうる、適切な情報を提供するという義務が、その会社の業務に関する公衆の利害の程度によって非常に重大となったのである。会社の報告書表は、出資者、従業員、消費者および政府のための基礎的な資料となった。会計書類を編成し、試査し、報告するにあたり認識されるべき原理と遵守されるべき方法とが、広い関心の対象となるに至った。このような状況下にあつては、会計基準の首尾一貫した体制が必要であることはおのずから明らかである。」と、適切・明瞭な会計情報の必要性を論じている。

企業をとりまく環境の変化などによって、企業に対する認識も多元化しながら変化してきている。そのため、従来の利益第一主義から社会適応主義へと企業目的も変革されつつある。企業目的の変革は、会計目的の変化を必然的に促進することになる。ここに、会計目的の変化に対応するため、社会・経済的情報の重要性が認識されてくるのである。このことが、明瞭性の原則の社会的な背景をなしているのである。それゆえに、報告諸表の認識・測定プロセスにおいては、一般的に公正妥当と認められる会計基準の確立と、その

会計基準の遵守が要請され、また、表示過程においては、明瞭表示が必然的に要請されることになるのである。

明瞭性の概念と、有機的に関連するディスクロージャーの概念は、企業の経営責任や社会的責任とともに、企業経営の姿勢や企業会計の在り方までもが問われるコンセプトであろう。開かれた会計情報の伝達は、企業の多くの利害関係者すべてにとって、極めて重要な意味をもつことになるからである。このような社会的背景があるために、ペイトン・リトルトンは、首尾一貫した会計基準の確立が必要であると強調しているのであろう。時代の流れを先見するペイトン・リトルトンの洞察力には頭の下がるのみである。したがって、この概念は、市場経済機構の発達によって、時代が要請し社会が要求するコンセプトである。

## 五 むすび

SHM会計原則は、昭和24年7月に制定された、わが国の企業会計原則のお手本となったものである。企業会計原則は、その前文の中で「実務の中に慣習として発達したものの中から、一般的に公正妥当と認められたところを要約したもの」と性格づけられている。実務の中に慣習として発達したものは会計慣習であり、多年の会計経験や会計実践が集約されたものである。また、一般に公正妥当と認められたものは会計認識から推論された理論規範といえよう。つまり、一方では、多年の会計実務・実践から集約され、社会的に合意された会計慣習が土台となり、他方において、会計認識から推論された会計命題に、理論的アプローチを加味することによって企業会計原則が形成されていることになる。

そのため、企業会計原則は、すべての会計理論の理論的規範であるとともに、会計実務・実践の基準でもなければならないという二面的な性格を有することになる。なぜなら、

企業会計が、具体的な会計活動・会計行為を行う場合には何らかの指針が必要となろう。ここに、会計実務・実践に対して公正で客観的な基準の確立が要請されることになる。公正で客観的な基準がなければ、各企業がそれぞれの判断で財務諸表を作成し報告することになる。その場合には、企業の利害関係者に企業の状況に関する判断を誤らせることになりかねない。つまり、各企業の財務諸表を正確に把握するためには、各企業の会計処理や会計手続の基準を理解しなければならないからである。しかしながら、それぞれの判断で作成された各企業の会計処理や会計手続の基準を正確に理解することはきわめて困難であろう。

そこで、広く社会的に認められる客観性と普遍性とを合わせもった会計基準の形成が必然性を有することになる。この会計基準が、わが国においてならば、企業会計原則であり、その他の会計基準ということになろう。また、アメリカにおいてならば、SHM会計原則であり、ペイトン・リトルトンの会計基準ということになろう。ただし、現在ではFASBということになろう。だが、しかし、SHM会計原則には、一般に認められた会計原則の集成が存在すると確信されているのである。つまり、法律でいうならば、慣習法の尊重であり、実務・実践の重視である。この考え方から、保守主義会計の必要性が主張されることになる。

保守主義会計の要請は、SHM会計原則のみではなく、同時代のG.O.メイも「私にとっては、保守主義は、依然として会計の第一の美德である。」（財務会計 G.O.メイ 木村重義訳 53頁）と述べている。このことは、1929年の歴史的な経済恐慌の教訓なのであろうか、または後遺症なのであろうか。したがって、SHM会計原則は、会計に対する実際的な深い経験と、それにもとづく会計認識の重視の立場にあるのである。多くの実務家たちは、

実務や経験から乖離した会計は、およそ意味をもたないと考えている。そして、実務や経験に裏付けされた会計原則こそが、本当の意味の会計基準と考えているのである。そこでは、SHM会計原則は見事なまでにフィットするのである。

一方、ペイトン・リトルトンの会計基準は、「他のどの領域における人間努力についての基準とも同じく、明晰な思考の一般に認められた検証に合致しうるものでなければならぬ。」と論じ、一般的に受入れられている実務や実践とは、一致しなくとも、時には止むを得ないという認識に立っている。会計基準の明晰な論理性と整合性をハイ・グレイドに厳格なまでに要請していることになろう。したがって、この著書は、鋭い理論的な洞察力と奥深い会計認識の中から推論され、精緻な検証のもとで導き出された論理的な結論であろう。この卓越した理論と精緻な論理には驚嘆と尊敬の念を禁じえないのである。

以上、ごく概略的にSHM会計原則とペイトン・リトルトンの会計基準および、わが国の企業会計原則や注解をも加味して述べてきたのであるが、両書の関係は、会計における認識原理や指導原理を正反対の立場から捉えていることになるのである。このことは、どちらも真理であり、真実ではあるけれども、どちらか一方のみに偏することは正しくないであろう。会計実践の生きた要請は重んじられるべきであるが、同時に、会計理論とその内容が整合化された論理体系により構築されることも、また、社会科学のアカデミックな要請であることを忘れてはならないのではなかろうか。

それ故に、後年(1953年)において、リトルトンとは別な著書（会計理論の構造 大塚俊郎訳 207頁）の中で、会計理論と会計実務との関係を次のように例えている。「音楽における旋律とハーモニーの間に存する相互関係を暗示する。妥当な理論に基礎をもたない実務は、

旋律のない伴奏部と同様であり、実行可能ではあるが好ましくないものである。実際の応用をともしない理論は、伴奏部のない旋律と同様、それ自体は満足なものでありうるが、不完全であることは明瞭である。」と述べている。旋律はハーモニーによって調整され、ハーモニーは旋律によってコーディネートされるものである。理論と実務の関係は、旋律とハーモニーのように相互依存関係にあることになるのである。すなわち、両者はともに、同じ歩調で進歩・発展しなければならないという宿命的な使命を負っていることになるのである。